

Audience publique du 22 janvier 2016

Requête en sursis à exécution sinon en instauration d'une mesure de sauvegarde
introduite par
Monsieur ...et Madame ..., ...,
contre une décision du bureau d'imposition Luxembourg 4 et des décisions du directeur de
l'administration des Contributions directes et des bulletins d'imposition
en matière d'impôts sur le revenu

ORDONNANCE

Vu la requête inscrite sous le numéro 37409 du rôle et déposée le 13 janvier 2016 au greffe du tribunal administratif par Maître Roby SCHONS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ...et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à L-..., tendant à voir ordonner le sursis à exécution, sinon une mesure de sauvegarde par rapport à 1) une décision du bureau d'imposition Luxembourg 4 de l'administration des Contributions directes du 30 juillet 2015 leur ayant refusé un sursis de paiement pour les impôts dus des années 2005 à 2011, 2) une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 13 octobre 2015, n° C 21295, portant rejet du recours hiérarchique formel introduit à l'encontre de la décision précitée du 30 juillet 2015, et 3) une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 3 décembre 2015, n° C21135, portant rejet de la réclamation introduite à l'encontre des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, du bulletin de la contribution à l'assurance dépendance de l'année 2005, ainsi que contre les bulletins rectificatifs de la contribution à l'assurance dépendance des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, tous émis le 28 mai 2015, ces décisions étant par ailleurs entreprises au fond par une requête en annulation sinon en réformation introduite le 13 janvier 2016, portant le numéro 37408 du rôle;

Vu les articles 11 et 12 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions déferées au juge du fond ;

Maître Roby SCHONS et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Lou THILL entendus en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du jeudi 21 janvier 2016.

Par jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, siégeant en matière correctionnelle, du 7 février 2013, prononcé notamment à charge de Monsieur ..., propriétaire et administrateur avec pouvoir de signature de la société anonyme ..., ayant exploité un établissement de boisson sous la dénomination « ... » à ..., la fermeture définitive de cet établissement fut ordonnée, ledit jugement contenant encore au niveau de ses motifs une analyse détaillée de la situation financière de Monsieur

La société anonyme ... se vit adresser en date du 28 mai 2015 des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2005, 2006, 2007, 2008 et 2009, ainsi que des bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial des années 2010 et 2011, et ce suite à une révision fiscale effectuée sur base des « *faits nouveaux contenus dans le jugement n° 510/2013 du 7 février 2013 et justifiés par les pièces mis à notre disposition par le procureur d'Etat* ».

Monsieur ...et son épouse, Madame ..., se virent corrélativement et en conséquence adresser en date du 28 mai 2015 des bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, un bulletin de la contribution à l'assurance dépendance de l'année 2005, ainsi que des bulletins rectificatifs de la contribution à l'assurance dépendance des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011.

Par courrier du 23 juillet 2016, Monsieur ...et Madame ..., ci-après « les époux ...», sollicitèrent le bénéfice d'un sursis de paiement, lequel leur fut toutefois refusé en date du 30 juillet 2015 par le bureau d'imposition Luxembourg 4 de l'administration des Contributions directes.

Le recours hiérarchique formel introduit à l'encontre de la décision précitée du 30 juillet 2015 fut pareillement rejeté par décision du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « le directeur », du 13 octobre 2015, référencée sous le n° C 21295.

Les époux ... firent ensuite introduire en date du 11 août 2015 une réclamation à l'encontre des susdits bulletins d'imposition, laquelle fut toutefois rejetée par décision directoriale du 3 décembre 2015, référencée sous le n° C21135, motivée comme suit :

« Vu la requête introduite le 1^{er} juillet 2015 par Me Roby Schons, au nom du sieur ..., demeurant à L-..., pour réclamer contre les bulletins rectificatifs de l'impôt sur le revenu des années 2005, 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, le bulletin de la contribution à l'assurance dépendance de l'année 2005, ainsi que contre les bulletins rectificatifs de la contribution à l'assurance dépendance des années 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 et 2011, tous émis le 28 mai 2015 ;

Vu le dossier fiscal ;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elles sont partant recevables ;

Considérant que le réclamant critique « les redressements effectués au sein de la ... » ;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique ;

Considérant que le réclamant se borne à exposer que les distributions cachées de bénéfices « qui sont la conséquence directe de ces redressements, ne sont pas non plus fondées » ;

Considérant qu'il est constant que le réclamant est le propriétaire de la société anonyme qui a exploité un débit de boissons à ... sous l'enseigne « ... » ;

Considérant qu'il résulte du dossier fiscal que le bureau d'imposition a émis des bulletins rectificatifs pour les années 2005 à 2011 retenant des distributions cachées de bénéfices respectives de ... euros, de ... euros, de ... euros, de ... euros, de ... euros, de ... euros et de ... euros ;

que toutes ces distributions cachées de bénéfices ont d'ailleurs été confirmées par le directeur, statuant au contentieux, à l'égard de la société concernée ;

Considérant que les avis de contrôle du 19 mai 2015 émanant du bureau d'imposition compétent pour l'imposition de la société ... retiennent lesdites distributions cachées de bénéfices ;

Considérant que la notion de fait nouveau englobe tout fait ou acte quelconque qui est susceptible de constituer isolément ou ensemble avec d'autres faits ou actes une base d'imposition de l'impôt en cause et dont le bureau d'imposition compétent n'a eu connaissance qu'après l'émission du bulletin d'impôt initial sans que le contenu des déclarations antérieures du contribuable n'ait été de nature à donner lieu à des doutes raisonnables dans le chef du bureau d'imposition (Tribunal administratif 17,02,2005, n° 18011 du rôle) ;

Considérant qu'aux termes de l'article 164 alinéa 3 L.I.R., il y a distribution cachée de bénéfices notamment si un associé, sociétaire ou intéressé reçoit directement ou indirectement des avantages d'une société ou d'une association dont normalement il n'aurait pas bénéficié s'il n'avait pas eu cette qualité ;

Considérant que l'article 164 alinéa 3 L.I.R. est l'application du principe suivant lequel il y a lieu, pour les besoins du fisc, de restituer aux actes leur véritable caractère et doit partant s'interpréter en fonction de cette finalité ;

Considérant qu'en l'occurrence, les distributions cachées de bénéfices concernent exclusivement des recettes non déclarées sur base des données fournies par le procureur d'Etat ;

Considérant que la société ... a été soumise aux obligations de la tenue d'une comptabilité régulière au sens de l'article 24 de loi modifiée du 19 décembre 2002 concernant le registre de commerce et des sociétés ainsi que la comptabilité et les comptes annuels des entreprises, des articles 8 à 11 du Code de Commerce et du § 160 (1) de la loi générale des impôts (AO) ;

Considérant que les §§ 162 et 165 AO exigent la tenue d'une comptabilité régulière et complète quant à la forme et quant au fond ;

qu'une comptabilité est régulière quant à la forme lorsqu'elle est agencée de façon claire et ordonnée, de façon à faciliter toute recherche et tout contrôle ;

qu'une comptabilité est régulière quant au fond lorsqu'elle renvoie une image fidèle et complète de la situation financière de l'entreprise ;

Considérant que sur base des pièces comptables saisies par la police judiciaire, l'instruction avait révélé que le réclamant a tenu deux comptabilités pour la société ..., notamment deux livres de caisse ;

que le livre de caisse « officiel » n'a retenu qu'une « fraction » des recettes encaissées dans le cadre de l'exploitation dudit débit de boissons ;

que d'ailleurs le réclamant a reconnu avoir tenu une deuxième comptabilité pour la société ... ;

Considérant qu'en raison de l'objet de la société ..., le débit de boissons alcooliques et non alcooliques avec consommation sur place, la tenue journalière soignée, voire consciencieuse et exacte, du compte de caisse est indispensable ;

Considérant qu'en vertu du § 208 (1) AO, une comptabilité qui est régulière quant à la forme bénéficie d'une présomption de véracité quant au fond ;

qu'en l'espèce cette présomption de véracité de la comptabilité au sens du § 208 AO n'a dès lors pas été acquise en raison de la tenue de deux comptabilités ;

Considérant que les distributions tant ouvertes que cachées constituent des revenus imposables dans la catégorie des revenus nets provenant de capitaux mobiliers, au sens de l'article 97 L.I.R., lorsque les titres y relatifs font partie du patrimoine privé, comme en l'espèce ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que c'est donc à bon droit que le bureau d'imposition a mis en compte les distributions cachées de bénéfices dans le chef du réclamant (...) »

Par requête inscrite sous le numéro 37408 du rôle et déposée le 13 janvier 2016 au greffe du tribunal administratif, les époux ...ont fait introduire un recours tendant à l'annulation sinon à la réformation des décisions de refus précitées et par requête déposée le même jour, inscrite sous le numéro 37409 du rôle, ils ont encore introduit un recours tendant à voir ordonner par le tribunal le sursis à exécution, sinon à voir instaurer « toute mesure de sauvegarde qui s'impose » par rapport aux décisions en question.

Ils affirment que l'exécution des décisions déferées leur causerait un préjudice grave et définitif, alors que l'exécution de ces décisions les exposerait à un impôt manifestement non dû, tandis que de surcroît le recouvrement, partant le paiement de cet impôt, entraînerait leur ruine personnelle, les époux ...considérant encore que les moyens invoqués à l'appui du

recours au fond seraient suffisamment sérieux pour justifier une mesure de sursis à exécution en attendant la solution du litige par les juges du fond.

A cet égard, ils soutiennent, en substance, que l'administration des Contributions directes se serait basée sur des bulletins d'impôts rectificatifs émis lors d'un contrôle d'une société, notamment de la société ..., pour ensuite qualifier les montants de ces bulletins rectificatifs comme étant des distributions cachées de bénéfices dans leur chef, sans que l'administration fiscale n'ait satisfait lors de l'établissement des bulletins rectificatifs d'impôts pour les années 2005 à 2011 aux exigences légales, à savoir celles prévues par l'article 256 de la loi générale des impôts, communément appelée « Abgabenordnung », en abrégé « AO » ainsi que celles prévues par l'article 6.3 b de la Convention européenne des droits de l'Homme (CEDH), les demandeurs soutenant qu'aucun document servant de base au redressement fiscal n'aurait été ni communiqué à la société ... dans le cadre de son redressement fiscal, ni à eux-mêmes lors de la procédure entreprise par l'administration des Contributions directes ayant abouti à l'imputation de sommes importantes à titre de prétendues distributions cachées de bénéfices dans leur chef, de sorte que ni la société ... ni les époux ... n'auraient disposé des facilités pour préparer leur défense, alors qu'ils se seraient vus imposer sur des sommes très importantes.

Ils en concluent que le principe du contradictoire aurait été inexistant pendant toute la procédure entreprise par l'administration des Contributions directes destinée à leur imputer de « *faramineux sacrifices contributifs* ».

Les époux ...arguent encore d'une absence de motivation sinon d'une fausse motivation des décisions en cause, en citant un arrêt dont il résulte que le juge administratif peut sanctionner la violation des principes généraux du droit, et notamment celui de la proportionnalité de la mesure prise au regard d'une situation de fait.

Ils s'emparent ensuite de l'article 6 CEDH, qu'ils estiment applicable à la matière fiscale « *notamment en son volet pénal* », en considérant que l'imputation de distributions cachées de bénéfices l'aurait été à titre de pure sanction. Dans ce contexte, ils critiquent le directeur de ne pas avoir procédé à un réexamen d'office de leur imposition, tout comme ils l'accusent de ne pas avoir vérifié si les sommes retenues au titre de distribution cachée de bénéfices n'auraient pas en réalité été distribués, notamment à eux-mêmes ; de même, ils critiquent le directeur de ne pas avoir vérifié pour quels montants de prétendus distributions cachées de bénéfices auraient été réalisées.

Enfin, ils affirment que les faits à la base de la décision ne seraient pas établis alors que suivant l'information du procureur d'Etat au médiateur du 13 janvier 2015 tous les documents sociaux et la comptabilité de de la société ... auraient été détruits, de sorte que l'administration des Contributions directes n'aurait pas pu se baser sur les documents communiqués par le procureur d'Etat pour procéder à la rectification des bulletins en question, pour ensuite soutenir que cela aurait dû empêcher l'administration des Contributions directes de se baser sur ces résultats pour procéder à leur imposition, les demandeurs contestant tant le montant de ...euro « *retenu dans le jugement de condamnation du 7 février 2013* », base retenue pour procéder aux opérations d'imposition dans le cadre de la société ..., que les distributions cachées de bénéfices respectives de ... euro, ... euro, ... euro, ... euro, ... euro et de ... euro.

Les époux ...soutiennent encore que l'administration des Contributions directes n'aurait établi aucun lien entre le fait de tenir une double comptabilité, fait admis par le demandeur dans le cadre de sa procédure pénale, et le transfert d'un montant important de ...euro, retenu dans le cadre de l'imposition de la société ... ainsi que dans le cadre de la répartition de cette somme par le biais de l'imputation de ce montant au moyen de la notion de distribution cachée de bénéfices aux requérants dans le cadre de leur imposition en leur qualité de personnes physiques.

Le délégué du gouvernement demande le rejet de la demande au motif que les conditions légales pour l'obtention d'un sursis à exécution sinon d'une mesure de sauvegarde, à savoir des moyens sérieux et un risque de préjudice grave et définitif, ne seraient pas remplies en l'espèce.

En vertu de l'article 12 de la loi du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le président du tribunal administratif ou le magistrat le remplaçant peut au provisoire ordonner toutes les mesures nécessaires afin de sauvegarder les intérêts des parties ou des personnes qui ont intérêt à la solution de l'affaire, à l'exclusion des mesures ayant pour objet des droits civils.

Sous peine de vider de sa substance l'article 11 de la même loi, qui prévoit que le sursis à exécution ne peut être décrété qu'à la double condition que, d'une part, l'exécution de la décision attaquée risque de causer au requérant un préjudice grave et définitif et que, d'autre part, les moyens invoqués à l'appui du recours dirigé contre la décision apparaissent comme sérieux, il y a lieu d'admettre que l'institution d'une mesure de sauvegarde est soumise aux mêmes conditions concernant les caractères du préjudice et des moyens invoqués à l'appui du recours. Admettre le contraire reviendrait en effet à autoriser le sursis à exécution d'une décision administrative alors même que les conditions posées par l'article 11 ne seraient pas remplies, le libellé de l'article 12 n'excluant pas, *a priori*, un tel sursis qui peut à son tour être compris comme mesure de sauvegarde.

Or, en vertu de l'article 11, (2) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, le sursis à exécution ne peut être décrété qu'à la double condition que, d'une part, l'exécution de la décision attaquée risque de causer au requérant un préjudice grave et définitif et que, d'autre part, les moyens invoqués à l'appui du recours dirigé contre la décision apparaissent comme sérieux. Le sursis est rejeté si l'affaire est en état d'être plaidée et décidée à brève échéance.

L'affaire au fond ayant été introduite le 13 janvier 2016 et compte tenu des délais légaux d'instruction fixés par la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée, l'affaire au fond ne saurait être considérée comme pouvant être plaidée à brève échéance.

En ce qui concerne ensuite la condition tenant à l'existence d'un risque de préjudice grave et définitif, telle que visée par l'article 11 de la loi précitée du 21 juin 1999, il convient de rappeler que le risque du préjudice s'apprécie *in concreto* et qu'il appartient au demandeur d'apporter des éléments à cette fin.

En l'espèce, les demandeurs se bornent à affirmer, sans donner aucune précision sur leur situation financière, que l'exécution des décisions querellées leur occasionnera un préjudice grave et définitif entraînant leur ruine personnelle, les pièces versées après la prise

en délibéré de l'affaire n'étant pas à prendre en compte¹.

Un préjudice est grave au sens de l'article 11 de la loi précitée du 21 juin 1999 lorsqu'il dépasse par sa nature ou son importance les gênes et les sacrifices courants qu'impose la vie en société et doit dès lors être considéré comme une violation intolérable de l'égalité des citoyens devant les charges publiques. Si un préjudice de nature essentiellement pécuniaire n'est pas, en soi, grave et difficilement réparable, pour être, en principe, compensable par l'allocation de dommages et intérêts, il en est différemment lorsque le demandeur établit l'existence d'une circonstance particulière rendant le préjudice pécuniaire grave ou difficilement réparable, ce qui implique que le demandeur donne concrètement des indications concernant la nature et l'ampleur du préjudice prévu, et qui démontrent le caractère difficilement réparable du préjudice².

S'il est incontestable que le paiement d'un montant important au titre d'impôts est susceptible de représenter une charge importante pour le contribuable visé, une telle charge ne saurait être admise comme entraînant *ipso facto* des conséquences irrémédiables, mais exige la production de précisions, le cas échéant étayées, sur la situation d'(in)fortune concrète du contribuable.

Or, en l'espèce, les demandeurs n'ont pas produit la moindre pièce attestant des conséquences irrémédiables alléguées, tandis que de l'autre côté, la partie étatique a mis en exergue le fait que Monsieur ...serait propriétaire de plus sieurs immeubles, dont des immeubles de rapport sis dans l'un des quartiers les plus chers de Luxembourg-Ville, affirmation retraçable à la lecture du jugement correctionnel précité du 7 février 2013.

Si les demandeurs affirment certes ne pas disposer d'une quelconque fortune mais être lourdement endettés, tout en entendant échapper à la charge de la preuve leur incombant en faisant plaider que l'intégralité de leurs documents bancaires et comptables auraient été confisqués puis ultérieurement détruits, il n'en demeure pas moins que leur situation de fortune devrait, *a priori*, être reconstituable, ne serait-ce par la délivrance de duplicata fournis par les établissements bancaires concernés, de copies des actes notariaux des immeubles ou encore d'extrait du registre aux hypothèques. Enfin, il appert que l'endettement mis en avant résulte précisément de l'acquisition de quatre immeubles de rapport, de sorte que la vente de ces immeubles serait de nature à purger tant la dette résultant des prêts contractés qu'une partie de la dette fiscale.

Il suit de ce qui précède que les demandeurs n'ont pas établi que l'exécution immédiate de la décision litigieuse risque de leur causer un préjudice grave et définitif.

Cette conclusion devrait nécessairement amener le soussigné à rejeter la demande en obtention d'un sursis à exécution sinon d'une mesure de sauvegarde, sans examiner davantage la question du sérieux des moyens avancés au fond, les conditions afférentes devant en effet être cumulativement remplies, de sorte que la défaillance de l'une de ces conditions entraîne l'échec de la demande.

Aussi, ce n'est qu'à titre superfétatoire que le soussigné procède ci-après à l'analyse sommaire des moyens invoqués à l'appui du recours.

1 Trib. adm. 3 mars 1997, n° 9698, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 626.

2 Trib. adm. prés. 10 juillet 2013, n° 32820 du rôle, Pas. adm. 2015, V° Procédure contentieuse, n° 521.

Concernant les moyens invoqués à l'appui du recours dirigé contre la décision, le juge appelé à en apprécier le caractère sérieux ne saurait les analyser et discuter à fond, sous peine de porter préjudice au principal et de se retrouver, à tort, dans le rôle du juge du fond. Il doit se borner à se livrer à un examen sommaire du mérite des moyens présentés, et accorder le sursis, respectivement la mesure de sauvegarde lorsqu'il paraît, en l'état de l'instruction, de nature à pouvoir entraîner l'annulation ou la réformation de la décision critiquée, étant rappelé que comme le sursis d'exécution, respectivement l'institution d'une mesure de sauvegarde doit rester une procédure exceptionnelle, puisque qu'ils constituent une dérogation apportée aux privilèges du préalable et de l'exécution d'office des décisions administratives, les conditions permettant d'y accéder doivent être appliquées de manière sévère.

L'exigence tirée du caractère sérieux des moyens invoqués appelle le juge administratif à examiner et à apprécier, au vu des pièces du dossier et compte tenu du stade de l'instruction, les chances de succès du recours au fond. Pour que la condition soit respectée, le juge doit arriver à la conclusion que le recours au fond présente de sérieuses chances de succès.

Ainsi, le juge du référé est appelé, d'une part, à procéder à une appréciation de l'instant au vu des éléments qui lui ont été soumis par les parties à l'instance, cette appréciation étant susceptible de changer par la suite en fonction de l'instruction de l'affaire et, d'autre part, non pas à se prononcer sur le bien-fondé des moyens, mais à vérifier, après une analyse nécessairement sommaire des moyens et des arguments présentés, si un des moyens soulevés par le demandeur apparaît comme étant de nature à justifier avec une probabilité suffisante l'annulation de la décision attaquée. Le président du tribunal doit s'abstenir de préjuger les éléments soumis à l'appréciation ultérieure du tribunal statuant au fond, ce qui implique qu'il doit s'abstenir de prendre position de manière péremptoire, non seulement par rapport aux moyens invoqués au fond, mais même concernant les questions de recevabilité du recours au fond, comme l'intérêt à agir, étant donné que ces questions pourraient être appréciées différemment par le tribunal statuant au fond. Il doit donc se borner à apprécier si les chances de voir déclarer recevable le recours au fond paraissent sérieuses, au vu des éléments produits devant lui. Il s'ensuit que, face à une situation où le caractère sérieux des moyens soulevés au fond n'apparaît pas comme étant évident à première lecture, le juge du référé ne peut pas admettre que les moyens en question sont suffisamment sérieux pour justifier une mesure provisoire, c'est-à-dire que les moyens doivent offrir une apparence de droit suffisante ou un degré de vraisemblance tel que l'on peut nourrir des doutes importants quant à la légalité de l'acte³ -, étant rappelé que comme le sursis d'exécution, respectivement l'institution d'une mesure de sauvegarde doit rester une procédure exceptionnelle, puisque qu'ils constituent une dérogation apportée aux privilèges du préalable et de l'exécution d'office des décisions administratives, les conditions permettant d'y accéder doivent être appliquées de manière sévère.

En l'espèce, force est de constater que les demandeurs produisent au fond essentiellement un double moyen, à savoir une violation du principe du contradictoire, d'une part, et une violation du principe de proportionnalité, mélangée à la question de la motivation des décisions, d'autre part.

3 Jean-Paul Lagasse, *Le référé administratif*, 1992, p.48.

Le soussigné constate encore que les demandeurs semblent se référer à un autre recours, intenté par la société ... ; toutefois, conformément à la jurisprudence établie, le tribunal ne tient pas compte des développements éventuellement soutenus dans d'autres affaires connexes non jointes, mais non effectivement soutenus dans le présent rôle, le tribunal n'étant en effet pas obligé de tenir compte d'arguments formulés dans des autres rôles, sans adaptation de contenu, ni précision des moyens ainsi énoncés par rapport au cadre légal propre au présent rôle, les moyens formulés étant en effet à circonscrire de façon à résulter de la requête introductive même, respectivement du mémoire en réplique, sans renvoi ni obligation de consultation d'un document étranger à ladite procédure y non inclus⁴ ; dès lors, les développements produits par simple renvoi ou référence sont aussi à écarter devant le soussigné.

Enfin, le soussigné relève que les demandeurs ne différencient pas au niveau de leurs moyens entre les différentes décisions, de sorte qu'il convient également d'examiner lesdits moyens globalement.

En ce qui concerne la violation alléguée de l'article 6 CEDH, celle-ci ne saurait être considérée à ce stade d'instruction de l'affaire comme présentant une sérieuse chance de succès, de sorte que ce moyen ne paraît comme suffisamment sérieux au stade actuel de la procédure. En effet, il appert, au terme d'un examen nécessairement sommaire, que les juges du fond considèrent que les garanties prévues par l'article 6 CEDH n'ont pas vocation à s'appliquer au niveau d'une procédure purement administrative, en ce qu'elles n'entrent en ligne de compte qu'à un stade ultérieur, au niveau de l'instance juridictionnelle compétente pour connaître du recours dirigé contre la décision administrative traduisant l'aboutissement de ladite procédure⁵, la CEDH ne s'opposant en effet pas à ce qu'une décision soit prise par une autorité ne satisfaisant pas aux exigences de l'article 6 pourvue que la personne concernée puisse introduire un recours contre celle-ci devant un tribunal offrant toutes les garanties de l'article 6⁶.

Il semble encore que l'application de l'article 6 en question soit exclue en matière purement fiscale⁷. Si son application semble en revanche admise en matière des pénalités fiscales, il appert, d'une part, que l'arrêt de la CEDH⁸ cité par les demandeurs ne semble pas *ipso facto* transposable au cas d'espèce, s'agissant dans le cas soumis à la CEDH non pas comme en l'espèce d'une taxation, mais d'une « *majoration d'impôt [à savoir] une mesure administrative à caractère punitif infligée aux contribuables ayant contrevenu aux règles du droit fiscal* » prévue spécifiquement par l'article 182 de la loi finlandaise relative à la taxe sur la valeur ajoutée, et d'autre part, que la jurisprudence luxembourgeoise⁹ ne considère pas la taxation comme une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais comme un procédé de détermination des bases d'imposition qui est appliqué même à l'égard des contribuables soigneux et diligents.

4 Trib. adm. 23 mai 2012, n° 28738 et 29476.

5 Trib. adm. 9 décembre 2013, n° 29910, V° Droits de l'homme et libertés fondamentales, n°18.

6 Trib. adm. 16 décembre 2015, n° 35846.

7 CEDH, 12 juillet 2001, *Ferrazzini c/Italie*, aff. 44759/98, pt.31, ainsi que 13 janvier 2005, *Emesa Sugar NV c/ Pays-Bas*, aff. 62023/00 ; trib. adm. 13 août 2015, n° 36452.

8 CEDH, 23 novembre 2006, *Jussilia c/ Finlande*.

9 Trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 587.

Force est d'ailleurs de constater qu'il semble au terme d'une lecture superficielle que la CEDH aurait elle-même, dans l'arrêt précité, sous son point 29, retenu que « *l'article 6 n'[est] pas applicable, sous son angle civil, à l'établissement de l'imposition et aux majorations d'impôt* ».

Le soussigné relève enfin que dans une affaire similaire, la Cour administrative a retenu que « *contrairement à l'argumentation afférente [du contribuable], l'article 6 CEDH trouve application dans le cadre de contestations sur des droits et obligations de caractère civil et d'accusations en matière pénale qui sont traitées devant une instance judiciaire, mais non pas dans le cadre d'une procédure administrative de rectification de bulletin d'impôt dont l'objet est confiné à la fixation correcte de la dette d'impôt redue par une personne sur base des revenus effectivement réalisés, aucun élément d'accusation pénale n'étant sous-jacent à une telle procédure qui, de plus, est de nature purement administrative et ne porte pas sur un droit civil*¹⁰ ».

Il s'ensuit dès lors que la violation alléguée de l'article 6 CEDH au niveau pré-contentieux - les demandeurs admettant eux-mêmes que le directeur n'est pas une instance judiciaire - ne paraît pas, au vu de ces jurisprudences, devoir entraîner *ipso facto* la sanction par les juges du fond des décisions déferées : le moyen afférent, tablant tant sur l'applicabilité de l'article 6 CEDH au niveau pré-contentieux que sur son applicabilité en matière fiscale pure, ne semble dès lors pas présenter de sérieuses chances d'être entériné par les juges du fond.

La même conclusion semble s'imposer en ce qui concerne la violation alléguée du paragraphe 256 AO, lequel prévoit la communication sur demande ou d'office au contribuable des documents à la base de la taxation litigieuse, Monsieur ...ayant en effet eu connaissance des éléments du dossier pénal justifiant d'abord la taxation litigieuse de la société anonyme ... et ensuite leur propre redressement fiscal, circonstance explicitement admise par son avocat lors des plaidoiries.

Si le litismandataire des demandeurs a certes nuancé ce constat lors des plaidoiries, en affirmant que si Monsieur ..., respectivement lui-même avaient certes eu connaissance de tous les éléments du dossier dans le cadre de la procédure pénale ayant abouti au jugement du 7 février 2013, ils auraient néanmoins ignoré, malgré d'itératives demandes en ce sens, qu'il s'agirait de ces éléments précis qui auraient motivé la taxation, de sorte à ne pas pouvoir assurer la défense du contribuable devant les instances fiscales, cet argument ne paraît toutefois pas sérieusement devoir être retenu par les juges du fond.

En effet, la révision fiscale effectuée repose sur le constat de distributions cachées de bénéfices, elles-mêmes étant la conséquence du redressement opéré par rapport à la société anonyme ..., justifié par les « *faits nouveaux contenus dans le jugement n° 510/2013 du 7 février 2013 et justifiés par les pièces mis à notre disposition par le procureur d'Etat* ». Or, ce jugement, prononcé contradictoirement à l'égard de Monsieur ..., propriétaire et administrateur de la société anonyme ..., contient des analyses détaillées de la situation financière de Monsieur ...ainsi que de la société anonyme ..., analyses s'appuyant sur des rapports de la police judiciaire, dûment identifiés dans ledit jugement, dont notamment le rapport SPJ/CAA/2010/10145/269 HACA du 24 janvier 2012 et le rapport JDA 10145-20/2010 du 7 décembre 2010. Il apparaît dès lors sommairement qu'encore que les divers bulletins n'aient pas précisément identifié les pièces communiquées par les services du

¹⁰ Cour adm. 29 juillet 2009, n° 25356C.

Parquet et ayant servi à procéder à la taxation de la société anonyme ..., la référence explicite au prédict du jugement et les indications précises contenues dans ledit jugement à des rapports dont le contribuable avait eu communication dans le cadre de la procédure pénale auraient *a priori* dû permettre à ce dernier, ainsi qu'à son avocat, à cerner les bases précises retenues pour la taxation, et ce d'autant plus que lesdits rapports de police contiennent à première vue une analyse détaillée et précise des flux financiers de Monsieur ...et de la société anonyme

Le soussigné constate par ailleurs qu'au plus tard au niveau de la décision directoriale intervenue suite à la réclamation introduite par la société anonyme ... et ayant servi de justification à la décision intervenue suite à la réclamation des époux ..., les bases d'imposition devraient à première vue être claires, le directeur y ayant visiblement indiqué les bases d'imposition précises, tout en indiquant encore les rapports de police consultés.

Le soussigné relève enfin que dans l'affaire similaire citée ci-dessus, la Cour administrative a retenu que *« même si les informations contenues dans ledit rapport n'avaient pas été acquises dans le cadre d'une procédure en matière d'impôt sur le revenu, mais dans le cadre d'une enquête pénale, l'origine des informations et l'implication [du contribuable] dans le cadre de l'enquête pénale permettaient au bureau d'imposition d'admettre même dans cette hypothèse que l'intimé était à considérer même pour les besoins de la procédure de rectification de bulletins d'impôt comme ayant à ce moment déjà connaissance des éléments contenus dans le rapport du service de Police judiciaire¹¹ en ce qu'ils provenaient de sa propre sphère d'action sans comporter des éléments complémentaires dont il ne pouvait pas avoir connaissance. Ainsi, dans les circonstances particulières de la cause, exiger de la part du bureau d'imposition de communiquer le rapport litigieux [au contribuable], préalablement à l'émission des bulletins rectificatifs (...), s'analyse en l'exigence d'un excès de formalisme consistant à obliger l'administration à informer un contribuable d'éléments qu'il connaît déjà »*¹².

Enfin, il semble que le moyen afférent des demandeurs, encore que formulé de manière confuse, tendrait plutôt à critiquer - essentiellement la décision directoriale du 3 décembre 2015, les autres décisions ne faisant manifestement pas l'objet de développements propres - en ce que celle-ci aurait validé leur taxation d'office sur base d'une comptabilité inexistante, les demandeurs critiquant encore plus avant le directeur pour ne pas avoir de ce fait justifié les montants retenus.

Ces moyens, pris globalement, semblent toutefois, au terme d'un examen nécessairement superficiel, faire fi des règles présidant à la taxation des revenus.

En effet, pour rappel, aux termes d'une jurisprudence constante, la taxation des revenus constitue le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt. Ainsi, en vertu du paragraphe 217 (2) AO, la taxation des revenus serait possible si le contribuable ne peut pas fournir d'explications suffisantes à l'appui de ses déclarations ou si le contribuable devant effectuer une comptabilité ne peut pas présenter sa comptabilité ou si cette dernière est incomplète respectivement formellement ou matériellement incorrecte : le paragraphe 217 AO consacre ainsi le principe de la taxation d'office par voie d'estimation du bénéfice

¹¹ Souligné par le soussigné.

¹² Cour adm. 29 juillet 2009, n° 25356C.

d'après les éléments et circonstances d'exploitation dans l'hypothèse d'une irrégularité au niveau de la comptabilité non clarifiée à suffisance de droit et de fait.

Aussi, au cas où le contribuable met le bureau d'imposition dans l'impossibilité de déterminer de manière exacte le revenu imposable, la jurisprudence considère qu'il est censé se contenter de cette approximation, qu'elle opère en sa faveur ou en sa défaveur, et il ne saurait utilement réclamer devant le directeur contre un bulletin d'impôt établi par voie de taxation, respectivement par après devant les juridictions administratives au seul motif que la cote d'impôt fixée ne correspond pas exactement à sa situation réelle. Il ne saurait dans une telle hypothèse prospérer dans sa réclamation que s'il rapporte la preuve que ses revenus s'écartent de manière significative des bases d'imposition fixées par le bulletin d'impôt.

Dans le cadre de la preuve à rapporter ainsi, ses déclarations ne bénéficient en effet d'aucune présomption de véracité. Aussi, le contribuable qui veut renverser la présomption découlant d'une taxation d'office doit se ménager des preuves.

Or, en l'espèce, le soussigné ne décèle, en l'état actuel d'instruction nécessairement sommaire du dossier, aucun élément susceptible d'énervier le recours par le fisc à la procédure de taxation et, plus particulièrement, de remettre en cause les montants retenus, les demandeurs n'ayant produit aucun document ou pièce quelconque permettant de soupçonner une taxation erronée ou disproportionnée ni même formulé aucun moyen concret et précis afférent.

Bien au contraire, il résulte des propres requêtes des demandeurs que ceux-ci admettent avoir eu recours à une comptabilité frauduleuse, à savoir une double comptabilité. Par ailleurs, il résulte encore des explications fournies en cause que le directeur s'est basé sur le jugement correctionnel du 7 février 2013 et du dossier pénal afférent, dont il résulterait le montant taxé finalement retenu en tant que bénéfice distribué clandestinement. Or, il est admis qu'indépendamment de la force probante au pénal d'un rapport du service de police judiciaire, limitée aux constatations faites par un officier de police judiciaire, et au vu du régime général de la libre appréciation des preuves consacré par la AO, le bureau d'imposition peut valablement se baser sur les montants et faits renseignés dans un tel rapport pour y asseoir les bases d'imposition. Pareillement, un jugement pénal ayant condamné le contribuable du chef de diverses infractions pénales peut être pris en compte¹³.

Aussi, les moyens invoqués à l'appui du recours au fond ne paraissant dès lors pas non plus, au stade actuel de la procédure, comme suffisamment sérieux pour justifier une mesure provisoire, de sorte qu'il y a lieu de débouter les demandeurs de leur demande en son intégralité.

Par ces motifs,

le soussigné, président du tribunal administratif, statuant contradictoirement et en audience publique,

¹³ Cour adm. 27 juillet 2011, n° 28150C ; Cour adm. 27 juillet 2011, n° 28151C, Pas. adm. 2015, V° Impôts, n° 593.

rejette la demande en obtention d'une mesure provisoire,

condamne les demandeurs aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 22 janvier 2016 par Marc Sinnen, président du tribunal administratif, en présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sinnen

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 22/1/2016

Le Greffier du Tribunal administratif